

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

5. marts 2020 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra c) – fritagelser – behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv – telefoniske ydelser – ydelser, der leveres af sygeplejersker og sundhedsassistenter«

I sag C-48/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsfinansdomstolen, Tyskland) ved afgørelse af 18. september 2018, indgået til Domstolen den 25. januar 2019, i sagen

X-GmbH

mod

Finanzamt Z,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan, og dommerne L. Bay Larsen (refererende dommer) og N. Jääskinen,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- X-GmbH ved Rechtsanwalt G. Burwitz,
- den tyske regering ved S. Eisenberg, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og L. Mantl, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra c), i

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en tvist mellem X-GmbH og Finanzamt Z (skatte- og afgiftsmyndigheden Z, Tyskland) vedrørende sidstnævntes afslag på at fritage telefonisk rådgivning om forskellige emner vedrørende sundhed og telefoniske patientstøtteprogrammer for personer, der lider af kroniske eller langvarige sygdomme, leveret af X for de offentlige sygekasser, for merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

3 Artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]«

Tysk ret

4 § 4 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGB1. 2005, s. 386), som ændret ved lov af 19. december 2008 (BGB1. 2008 I, s. 2794), bestemmer:

»Af de i § 1, stk. 1, nr. 1, nævnte transaktioner er følgende fritaget for afgift:

[...]

14. a) behandling af personer som et led i udøvelsen af hvervet som læge, tandlæge, naturlæge, fysioterapeut, jordemoder eller dertil knyttede erhverv inden for sundhedssektoren. [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

5 X er et tysk anpartsselskab. I februar 2014 leverede X på vegne af offentlige sygekasser telefonisk rådgivning om forskellige sundhedsspørgsmål og forestod telefoniske patientstøtteprogrammer for personer, der lider af kroniske eller langvarige sygdomme.

6 Telefonrådgivningen blev varetaget af sygeplejersker og sundhedsassistenter, som for størstedelens vedkommende også var uddannet som såkaldte »sundhedscoaches«. I mere end en tredjedel af tilfældene blev der inddraget en læge, som overtog rådgivningen eller gav præciseringer på forespørgsel eller gav en »second opinion«.

7 Telefonrådgivningen gav de forsikrede mulighed for når som helst at ringe til X's medarbejdere og bede om oplysninger. Hvis de ønskede medicinsk rådgivning, foretog de nævnte medarbejdere en computerunderstøttet undersøgelse ved hjælp af målrettede spørgsmål, der

gjorde det muligt for dem at indplacere den pågældende forsikredes situation i en medicinsk kontekst, som blev efterfulgt af rådgivning om den behandlingsmæssige situation ved at forklare den forsikrede om diagnoser og mulige behandlingsformer eller endda at foreslå adfærdsændringer eller muligheder for finansiering.

8 Der blev udtaget stikprøver af de afsluttede sager, som blev fremlagt for den lægelige leder med henblik på kontrol, navnlig med hensyn til, om de afgivne oplysninger var korrekte ud fra et lægeligt synspunkt.

9 Deltagerne i patientstøtteprogrammerne blev udvalgt af sygekasserne på basis af afregningsdata og sygdomsbilleder, hvorefter sygekasserne henvendte sig til dem skriftligt og efter ønske optog dem i programmet. Programmerne gjorde det muligt for deltagerne at modtage opkald fra og foretage opkald til X's medarbejdere døgnet rundt over en periode på 3-12 måneder for at få situationsrelaterede oplysninger om deres sygdomsbillede.

10 Den forelæggende ret har anført, at fokus i programmerne lå på at forbedre deltagernes og deres pårørendes forståelse for deres sygdom og den regelmæssige indtagelse af medicin efter anvisningerne eller deltagelse i andre behandlingsformer, at undgå fejlmedicinering og at håndtere eventuelt tiltagende symptomer og social isolation på en passende måde. Formålet med de nævnte programmer bestod i at forbedre forvaltningen af udgifterne til behandling af patienter, bl.a. ved i betydeligt omfang at reducere antallet af nye indlæggelser, at støtte forældre til patienter med autisme og at mindske risikoen for sekundære lidelser.

11 X anmodede om fritagelse for omsætningsafgift for disse aktiviteter i den i hovedsagen omhandlede periode. Skatte- og afgiftsmyndigheden Z fandt, at de omhandlede transaktioner var afgiftspligtige.

12 X, hvis søgsmål for den kompetente førsteinstansret blev forkastet, har iværksat revisionsanke ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

13 Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, om telefonisk rådgivning om naturmedicin, der ikke er knyttet til en konkret lægelig behandling eller kun gives som forberedelse til en sådan behandling, er momspligtig, eller om den forelæggende ret skal anvende den praksis fra Domstolen, som fra den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, udelukker behandling, hvis formål blot er at tilfredsstille generelle behov, såsom fritids-, velvære- eller kosmetiske behov.

14 Den forelæggende ret ønsker for det andet oplyst, om de kriterier med henblik på kvalificeringen af lægegeringen og dertil knyttede erhverv som omhandlet i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), som den pågældende medlemsstat har defineret som »traditionelle« behandlinger, også gælder for behandlinger, der ydes helt uden fysisk kontakt, eller om der med henblik herpå stilles yderligere krav.

15 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Foreligger der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor en afgiftspligtig person for sygekasser telefonisk rådgiver forsikrede om forskellige sundheds- og sygdomsspørgsmål, en aktivitet, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 132, stk. 1, litra c), i [direktiv 2006/112]?

2) Er det under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede med hensyn til de i det

første spørgsmål nævnte ydelser samt for transaktioner i forbindelse med »patientstøtteprogrammer« tilstrækkeligt for den påkrævede dokumentation af faglige kvalifikationer, at telefonrådgivningen gennemføres af »sundhedscoaches« (sundhedsassistenter, sygeplejersker), idet en læge inddrages i ca. en tredjedel af tilfældene? «

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

16 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om telefonisk rådgivning, der består i at rådgive i forskellige sundheds- og sygdomsspørgsmål, kan omfattes af momsfrigagelsen i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

17 Det følger af en ordlydsfortolkning af dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), at en ydelse er momsfrigaget, hvis den opfylder to betingelser, nemlig dels udgør en ydelse til behandling af personer, dels leveres som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat (dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

18 Da det første spørgsmål vedrører arten af den pågældende ydelse, skal rækkevidden af den første af disse betingelser præciseres.

19 I denne henseende bemærkes, at artikel 132, stk. 2, litra c), i direktiv 2006/112 med hensyn til den første betingelse kun henviser til begrebet »behandling af personer«, uden at stedet for leveringen af ydelsen nævnes.

20 Det fremgår af Domstolens praksis, at selv om dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), omhandler ydelser, der udføres på hospitaler, omfatter nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), ydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted (jf. i denne retning dom af 18.9.2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

21 Det følger således heraf med henblik på anvendelsen af samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), at en ydelse, der opfylder betingelserne i denne bestemmelse, kan være omfattet af den i nævnte bestemmelse fastsatte fritagelse, uanset hvor den er udført.

22 Domstolen har i øvrigt hvad angår medicinske analyser, som praktiserende læger har anmodet om, præciseret, at princippet om afgiftsneutralitet ikke ville være overholdt, hvis sådanne ydelser var omfattet af en forskellig momsordning alt efter, hvor de foretages, når deres kvalitet er ens under hensyn til de pågældende tjenesteyderes uddannelse (dom af 18.9.2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

23 Henset til samtlige disse elementer skal det fastslås, at behandling, der udføres telefonisk, kan være omfattet af momsfrigagelsen som fastsat i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, hvis den opfylder samtlige betingelser for anvendelsen af denne fritagelse.

24 Denne betragtning er desuden i overensstemmelse med det formål om at nedbringe udgifterne til behandling og gøre denne mere tilgængelig for borgerne, der forfølges med dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c) (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

25 Det er imidlertid muligt, at samme afgiftspligtige person samtidigt udfører ydelser, der er momsfrigtage, og som er omfattet af begrebet »behandling af personer«, og andre ydelser, der er momspligtige (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625,

præmis 38, af 20.11.2003, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, C-307/01, EU:C:2003:627, præmis 56, og af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 31 og 32).

26 Den forelæggende ret skal dermed fastslå, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede telefoniske rådgivning er omfattet af begrebet »behandling af personer« i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

27 Med henblik herpå tilkommer det den forelæggende ret at efterprøve, om denne rådgivning forfølger et terapeutisk formål, eftersom det er denne ret, der skal afgøre, om en lægelig ydelse skal være momsfritaget (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, Unterpertinger, C-212/01, EU:C:2003:625, præmis 40 og 42, samt af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

28 I denne henseende omhandler begrebet »behandling af personer« ifølge fast retspraksis de ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (dom af 14.9.2000, D., C-384/98, EU:C:2000:444, præmis 18, og af 18.9.2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

29 Ikke desto mindre følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særligt snævert (dom af 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 26). Lægelige ydelser, der er udført med det formål at beskytte, herunder at fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, er således fritaget efter artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 (dom af 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, præmis 41 og 42 samt den deri nævnte retspraksis, og af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 27).

30 Inden for rammerne af denne vurdering er manglende lægelige anordninger forud for den telefoniske rådgivning eller konkret medicinsk behandling efter denne rådgivning, henset til den retspraksis, der er nævnt ovenfor, ikke tilstrækkelig til at fastslå, om en sådan rådgivning er omfattet af begrebet »behandling af personer« som omhandlet i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c).

31 I det foreliggende tilfælde kan rådgivning bestående i at forklare diagnoser og mulige behandlinger samt ændring af behandling, eftersom den gør det muligt for den pågældende person at forstå sin lægelige situation og eventuelt handle i overensstemmelse hermed, bl.a. ved at tage eller undlade at tage medicin, forfølge et terapeutisk formål og dermed være omfattet af begrebet »behandling af personer« som omhandlet i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra c).

32 Ydelser, der består i at give oplysninger om sygdomme og behandlinger, men som på grund af deres generelle karakter ikke kan bidrage til at beskytte, fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, kan derimod ikke anses for at være omfattet af dette begreb.

33 Ydelser bestående i at videregive administrative oplysninger, såsom kontaktoplysninger på en læge eller et patientklagenævn, kan heller ikke sidestilles med ydelser, der er omfattet af den i samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), fastsatte fritagelse.

34 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at telefonisk rådgivning, der består i at rådgive i forskellige sundheds- og sygdomsspørgsmål, kan være omfattet af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse, hvis rådgivningen forfølger et terapeutisk formål, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Det andet spørgsmål

35 Det bemærkes indledningsvis, at det følger af Domstolens faste praksis, at det tilkommer Domstolen inden for rammerne af samarbejdsproceduren med de nationale retter, som er indført ved artikel 267 TEUF, at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den, og at det ud fra dette synspunkt påhviler Domstolen i givet fald at omformulere det spørgsmål, der forelægges den (dom af 25.7.2018, Dyson, C-632/16, EU:C:2018:599, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

36 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret oplyst, at ingen gældende national lovgivning omhandler spørgsmålet om, hvilke faglige krav der stilles for at kunne levere medicinsk telefonrådgivning, og at hvad angår patientstøtteprogrammer nævner ikke-bindende anbefalinger, hvilke faguddannede personer der kan træde til, uden udtrykkeligt at nævne sygeplejersker og sundhedsassistenter. Den forelæggende ret er på denne baggrund af den opfattelse, at det kunne overvejes kun at lade behandling af personer, der udføres telefonisk, være omfattet af momsfrigørelsen, når en læge inddrages.

37 Det skal således lægges til grund, at den forelæggende ret med det andet spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om sygeplejersker og sundhedsassistenter, der rådgiver personer om behandling, som følge af, at denne behandling gennemføres telefonisk, skal undergives yderligere faglige krav, for at den nævnte behandling kan anses for at være omfattet af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

38 Det bemærkes, at dette spørgsmål har til formål at præcisere rækkevidden af den anden af de to betingelser i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), som er nævnt i nærværende doms præmis 17, hvorefter behandlingsrådgivningen gennemføres »som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv som fastsat af den pågældende medlemsstat«.

39 I denne henseende bemærkes, at det fremgår af selve ordlyden af nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), at bestemmelsen ikke selv definerer begrebet »lægegerning og dertil knyttede erhverv«, men henviser til den definition heraf, som er foretaget i medlemsstaternes nationale lovgivning (dom af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 28, og af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 23).

40 Medlemsstaterne har derfor, med henblik på at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsen i samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra c), en skønsbeføjelse til at definere de erhverv, under udøvelsen af hvilke behandling af personer er momsfrigørelset, og navnlig fastlægge de kvalifikationer, som kræves ved udøvelsen af disse erhverv (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 29, 30 og 32, samt af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 24).

41 Denne skønsbeføjelse er dog ikke ubegrænset, for så vidt som medlemsstaterne skal tage hensyn til dels det formål, der forfølges med denne bestemmelse, som er at sikre, at der kun indrømmes momsfrigørelse for behandling, som udføres af tjenesteydere, der har de påkrævede

faglige kvalifikationer, dels princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 31, 36 og 37, samt af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 25).

42 Medlemsstaterne skal for det første sikre, at fritagelsen i nævnte bestemmelse alene finder anvendelse på behandling af personer, hvorved der udvises et tilstrækkeligt kvalitetsniveau (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 37, og af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 26).

43 I denne henseende finder kravet om et tilstrækkeligt kvalitetsniveau anvendelse uafhængigt af, hvilket kommunikationsmiddel der er valgt til levering af ydelsen.

44 Det tilkommer således medlemsstaterne at afgøre, hvilke faglige kvalifikationer der gør det muligt for de pågældende tjenesteydere at tilbyde rådgivning om behandling på et tilstrækkeligt kvalitetsniveau ved eventuelt at kræve af disse tjenesteydere, at de erhverver faglige kvalifikationer i forhold til dem, der er påkrævet for at levere anden behandling af personer end telefonisk rådgivning.

45 For det andet skal medlemsstaterne overholde princippet om afgiftsneutralitet, som er til hinder for, at ydelser, der er sammenlignelige, og som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms (dom af 27.4.2006, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 og C-444/04, EU:C:2006:257, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis, og af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 28).

46 Således tilkommer det bl.a. den forelæggende ret at efterprøve, om udelukkelsen af rådgivning om behandling og patientstøtteprogrammer gennemført af sygeplejersker og sundhedsassistenter fra den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, ville være i strid med princippet om afgiftsneutralitet, for så vidt som disse faguddannede personer på grund af deres faglige kvalifikationer kan sikre, at en sådan telefonisk leveret behandling har et kvalitetsniveau, der svarer til den behandling, som leveres af andre tjenesteydere, der anvender samme kommunikationsmiddel.

47 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke kræver, at sygeplejersker og sundhedsassistenter, der rådgiver personer om behandling, som følge af, at behandlingen gennemføres telefonisk, skal undergives krav om yderligere faglige kvalifikationer, for at den nævnte behandling kan anses for at være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, på den betingelse, at behandlingen kan anses for at have et kvalitetsniveau, der svarer til den behandling, som leveres af andre tjenesteydere, der anvender samme kommunikationsmiddel, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Sagsomkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

1) **Artikel 132, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at telefonisk rådgivning, der består i at rådgive i forskellige sundheds- og sygdomsspørgsmål, kan være omfattet af den i denne**

bestemmelse fastsatte fritagelse, hvis rådgivningen forfølger et terapeutisk formål, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

2) Artikel 132, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke kræver, at sygeplejersker og sundhedsassistenter, der rådgiver personer om behandling, som følge af, at behandlingen gennemføres telefonisk, skal undergives krav om yderligere faglige kvalifikationer, for at den nævnte behandling kan anses for at være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, på den betingelse, at behandlingen kan anses for at have et kvalitetsniveau, der svarer til den behandling, som leveres af andre tjenesteydere, der anvender samme kommunikationsmiddel, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: tysk.